

Inka Koljonen

METSÄVÄHENNYSJÄRJESTELMÄ JA YHDENVERTAISUUS METSÄMARKKINOILLA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
Tammikuu 2020

TIIVISTELMÄ

Inka Koljonen: Metsävähennysjärjestelmä ja yhdenvertaisuus metsämarkkinoilla
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma
Tammikuu 2020

Tämä kandidaatintutkielma tarkastelee metsävähennysjärjestelmää ja yhdenvertaisuutta metsämarkkinoilla pääasiassa metsävähennysjärjestelmän näkökulmasta. Tarvittaessa tarkastelun kohteena on myös muita mahdollisia yhdenvertaisuuden toteutumiseen vaikuttavia asioita. Tavoitteena on saada selville, aiheuttaako metsävähennysjärjestelmä eriarvoisuutta metsämarkkinoilla. Mikäli metsävähennysjärjestelmä aiheuttaisi sellaista eriarvoisuutta metsämarkkinoilla, joka ei täytä yhdenvertaisuudesta poikkeavan verotustavan vaatimuksia, tulisi metsävähennysjärjestelmää muuttaa siten, että yhdenvertaisuus toteutuisi aikaisempaa paremmin. Tutkielmassa syvennytään metsävähennysjärjestelmän erityispiirteisiin, kyseisen verohuojennuksen taustalla olevaan poliittiseen päätöksentekoon ja Suomen muuhun verojärjestelmään, jotta voidaan tarkastella ja ymmärtää aiheena olevan yhdenvertaisuuden tämänhetkisen toteutumisen tilanne sekä pohtia järjestelmän mahdollisia uudistamisvaihtoehtoja.

Kandidaatintutkielma on toteutettu kirjallisuuskatsauksen muodossa. Lähdeaineistona on käytetty kotimaista kirjallisuutta metsän omistukseen, myyntiin ja verotukseen sekä politiikkaan liittyen, Verohallinnon ohjeita sekä oikeuskäytäntöä. Käytetyt lähteet on lueteltu tutkielman lähdeluettelossa.

Avainsanat: metsämarkkinat, metsäverotus, metsävähennys, yhdenvertaisuus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	6
1.1 Tutkielman lähtökohdat	6
1.2 Tutkielman rakenne	9
2 METSÄVÄHENNYS KÄSITTEENÄ, HISTORIA JA TAVOITTEET	11
2.1 Metsävähennyksen käsite tuloverolain säännösten mukaan	11
2.2 Metsävähennyksen historia	12
3 METSÄLAHJAVÄHENNYS METSÄVÄHENNYKSEN TÄYDENTÄJÄNÄ ..	16
4 METSÄN LUOVUTUS JA LUOVUTUKSEN VEROTUS	19
4.1 Laskentapohja ja edellytykset metsän luovutuksen verotukselle.....	19
4.2 Metsän luovutus kauppana.....	21
4.2.1 Metsän myynti sukulaiselle	22
4.2.2 Metsän myynti vieraalle taholle	26
5 YHDENVERTAISUUS METSÄMARKKINOILLA.....	28
5.1 Metsävähennys metsän luovutuksen yhteydessä	28
5.2 Muita näkökulmia yhdenvertaisuuden toteutumiseen metsämarkkinoilla	
31	
6 TUTKIELMAN JOHTOPÄÄTÖKSET	34

Lähdeluettelo

- Eduskunta (2005). Kirjallinen kysymys 428/2005 vp, Metsävähennyksen viimeisen erän vuosi-erä. Tulostettu 23.11.2019. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kysymys/Documents/kk_428+2005.pdf.
- Eduskunta (2006). Kirjallinen kysymys 88/2006 vp, Metsävähennyksen alarajan poistaminen. Tulostettu 23.11.2019. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Kysymys/Documents/kk_88+2006.pdf.
- Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta. (1992). Viitattu 23.11.2019. <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1992/19920200>.
- Hallituksen esitys eduskunnalle eräksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi. (2008). Tulostettu 15.11.2019. <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2008/20080206.pdf>.
- Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi. (2016) Viitattu 30.10.2019. <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2016/20160158#idp447781472>.
- Isotalo, K. (2019). Metsäverotuksen monimutkaistuminen. Tulostettu 24.9.2019. https://www.verotus-lehti.fi/images/isotalo_kalle.pdf.
- Lähteenoja, P. (2000). Metsäpolitiikka ja verotus. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Maa- ja metsätalousministeriön julkaisuja 3/2008 (2008). Kansallinen metsäohjelma 2015. Tulostettu 15.11.2019. http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/80526/2008_3%20Kansallinen%20mets%C3%A4ohjelma%202015.pdf.
- Myllymäki, J., Myrsky, M. & Rabinä, T. (2019). Henkilökohtaisen tulon verotus. Viitattu 23.1.2020. [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAH-BCXDTEB#/kohta:III\(\(20\)P\(\(e4\)\(\(e4\)omatu-lot\(\(20\)ja\(\(20\)niist\(\(e4\)\(\(20\)teht\(\(e4\)v\(\(e4\)t\(\(20\)v\(\(e4\)hennyk-set\(:7\(\(20\)Mets\(\(e4\)taloudesta\(\(20\)saadut\(\(20\)tulot\(:7.4\(\(20\)Mets\(\(e4\)v\(\(e4\)hennys/piste:t1LP](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAH-BCXDTEB#/kohta:III((20)P((e4)((e4)omatu-lot((20)ja((20)niist((e4)((20)teht((e4)v((e4)t((20)v((e4)hennyk-set(:7((20)Mets((e4)taloudesta((20)saadut((20)tulot(:7.4((20)Mets((e4)v((e4)hennys/piste:t1LP).
- Pilhjerta, K. (2009). Metsävähennys. Tulostettu 3.11.2019. <https://fokus-almatalent-fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAJBBXHTCF/liite/verotus109.pdf>.
- Suomen metsäkeskus (2016a). Metsäsanasto. Viitattu 27.10.2019. <https://www.metsakeskus.fi/metsasanasto#M>.
- Suomen metsäkeskus (2016b). Metsätilan omistajanvaihdos. Viitattu 12.10.2019. <https://www.metsakeskus.fi/metsatilan-omistajanvaihdos>.
- Suomen metsäkeskus (2016c). Metsätilan omistajanvaihdos kauppana. Viitattu 28.10.2019. <https://www.metsakeskus.fi/metsatilan-omistajanvaihdos-kauppana>.
- Suomen metsäkeskus (2016d). Metsälahjavähennyslaskuri. Viitattu 26.11.2019. <https://www.metsakeskus.fi/metsalahjavahennyslaskuri>.

- Urpilainen, M. (2017). Eläketulon lisävero ja metsälahjavähennys perustuslakikysymyksenä. Tulostettu 30.11.2019. <https://fokus-almatalent.fi.libproxy.tuni.fi/teos/DAJBBXHTCF/liite/Verotus22017.pdf>.
- Valtiovarainministeriö (2019). Verotuet 2018–2020. Tulostettu 2.12.2019. <https://vm.fi/documents/10623/15806635/Verotuet+2018-2020/a7680cd5-c98f-e5ef-6ca2-365ad2730dac/Verotuet+2018-2020.pdf>.
- Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1992:5 (1992). Puun myyntitulojen verotus työryhmän muistio. Viitattu 15.11.2019.
- Verohallinto (2016). Syventävät vero-ohjeet: Omaisuuden luovutusvoitot ja -tappiot luonnollisen henkilön tuloverotuksessa. Viitattu 27.10.2019. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48935/omaisuuden_luovutusvoitot_ja_tappiot_lu4/.
- Verohallinto (2017a). Kiinteistön ostaja – muista varainsiirtovero ja lainhuuto tai kirjaaminen. Viitattu 29.10.2019. https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/asuminen/varainsiirtovero/kiinteiston_ost/.
- Verohallinto (2017b). Pääomatulon veroprosentti. Viitattu 18.11.2019. <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/verokortti-ja-veroilmoitus/tulot/paaomatulot/>
- Verohallinto (2017c). Syventävät vero-ohjeet: Metsälahjavähennys. Viitattu 26.11.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/61689/metsalahjavahennys/>.
- Verohallinto (2018). Syventävät vero-ohjeet: Maatilan sukupolvenvaihdos verotuksessa. Viitattu 19.11.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48496/maatilan-sukupolvenvaihdos-verotuksessa/>
- Verohallinto (2019a). Metsälahjavähennys. Viitattu 26.11.2019. <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsalahjavahennys/>.
- Verohallinto (2019b). Metsätalouden luovutusvoitot. Viitattu 27.10.2019. https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsasta_saadut_muut_tulot/metsatalouden_luovutusvoitot/.
- Verohallinto (2019c). Metsävähennys. Viitattu 27.10.2019. <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsavahennys/>.
- Verohallinto (2019d). Poistot käyttöomaisuudesta. Viitattu 2.12.2019. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/liikkeen-tai-ammattinharjoittaja/poistot-k%C3%A4ytt%C3%B6omaisuudesta/>.
- Verohallinto (2019e). Syventävät vero-ohjeet: Metsävähennys. Viitattu 2.11.2019. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49167/mets%C3%A4v%C3%A4hennys/>.

1 JOHDANTO

1.1 Tutkielman lähtökohdat

Tämä kandidaatintutkielma tarkastelee metsävähennysjärjestelmää ja metsävähennysjärjestelmän vaikutuksia yhdenvertaisuuden toteutumiseen metsämarkkinoilla. Valitsin aiheen sillä perusteella, että metsävähennysjärjestelmän on aiemmin esitetty vääristävän metsämarkkinoita. Kalle Isotalo kuvaa artikkelissaan ”Metsäverotuksen monimutkaistuminen” metsävähennysjärjestelmän vaikutuksia metsämarkkinoihin. Isotalon mukaan metsävähennysjärjestelmä vääristää metsämarkkinoita, koska tuloverolain 48 §:n mukaan metsän sukulaiskauppojen luovutusvoitot on säädetty verovapaiksi. Tällöin sukulaiskauppojen tapauksessa metsän omistusaikainen arvonnousu ja mahdolliset käytetyt metsävähennykset jäävät verottamatta, sillä käytettyä metsävähennystä ei lisätä verovapaisiin luovutusvoittoihin. Kuitenkin ostajalle muodostuu metsävähennysoikeutta samoin perustein kuin luovutuksista, jotka ovat myyjälle veronalaisia. Isotalon mukaan metsävähennyksenä vähennetään usein myyjälle verovapaan luovutuksen kauppahinnan osa, eikä käytettyjä metsävähennyksiä todellisuudessa lisätä luovutusvoittoihin. Seurauksena tästä on artikkelin mukaan se, että verovapaan sukulaiskaupan ja metsävähennyksen muodostama veroetu muodostuu liian suureksi, jolloin vieraille myynti ei verotuksellisesti kannata. Tällöin verojärjestelmä syrjii metsän myyntiä ammattimaisille metsätaloudenharjoittajille vaikeuttaen heidän laajentumismahdollisuuksiaan.¹ Tämän esitetyn epäkohdan vuoksi haluan perehtyä aiheeseen tarkemmin ja tutkia, miten yhdenvertaisuus toteutuu metsämarkkinoilla, ja vaikuttaako metsävähennysjärjestelmä jollakin tavalla yhdenvertaisuuden toteutumiseen.

Aihe on ajankohtainen, sillä nykyisten metsänomistajien keski-ikä on noin 62 vuotta, ja se on noussut Suomessa viimeisen kolmenkymmenen vuoden aikana lähes kymmenen vuotta². Mikäli nykyiset metsänomistajat ikääntyessään luovuttavat omistamansa metsän

¹ Isotalo, 2019 s. 3

² Suomen metsäkeskus, Metsätilan omistajanvaihdos, 2016

muulla keinolla kuin perintönä, esimerkiksi myynnin välityksellä, tulevat luovutusvoiton verotusta koskevat asiat kysymykseen. Tutkielmassani tarkastelen erilaisia verotuksellisia vaihtoehtoja metsän luovutukseen, pääasiassa metsän myyntiin liittyen, ja samalla pohdin yhdenvertaisuuden toteutumista eri vaihtoehtojen välillä.

Mikäli tutkielman lopputuloksena paljastuisi metsävähennysjärjestelmän aiheuttama eriarvoisuus metsämarkkinoilla, joka ei täytä yhdenvertaisuudesta poikkeavan verotustavan vaatimuksia³, tulisi kysymykseen mahdollisesti metsävähennysjärjestelmän muuttaminen siten, että yhdenvertaisuus toteutuisi nykyistä paremmin. Isotalon artikkelin⁴ mukaan metsävähennysjärjestelmä syrjii ammattimaisia metsätaloudenharjoittajia. Tällaisessa tilanteessa metsävähennysjärjestelmän muuttamisella tulisi pyrkiä parantamaan ammattimaisten metsätaloudenharjoittajien asemaa siten, että lopulta metsää myytäisiin aikaisempaa enemmän myös muille kuin sukulaisille. Asia ei kuitenkaan ole niin yksinkertainen, mitä voisi olettaa. Esimerkiksi tilanteessa, jossa metsän luovuttajan veroseuraamukset olisivat samanlaiset riippumatta myyjän ja ostajan välisestä sukulaisuussuhteesta, metsän myyntiin voi liittyä myös esimerkiksi henkilöiden välisiin suhteisiin liittyviä psykologisia seikkoja. Nämä seikat vaikuttavat osaltaan myyntitilanteeseen ja siihen, kenelle metsää myydään.

Tutkin aihetta perehtymällä metsävähennysjärjestelmään ja sen tavoitteisiin sekä muihin aiheen kannalta tärkeisiin verotuksellisiin seikkoihin, kuten esimerkiksi metsälahjavähennykseen. Otan tarkasteluun mukaan verotuksen lisäksi poliittisen näkökulman, sillä mikäli metsävähennysjärjestelmä aiheuttaa eriarvoisuutta, joka ei täytä yhdenvertaisuudesta poikkeavan verotustavan vaatimuksia, tulee kysymykseen metsävähennysjärjestelmän mahdollinen muuttaminen jollakin tavalla yhdenvertaisuuden toteutumiseksi tulevaisuudessa. Samalla voidaan pohtia, voisiko metsävähennysjärjestelmän muuttamisella saavuttaa muita, esimerkiksi kansantaloudellisia seurauksia. Poliittisen näkökulman ottaminen mukaan asian käsittelyyn on tärkeää myös siksi, että ymmärtääksemme paremmin verotuksellisia seikkoja, on ymmärrettävä aiheen taustalla oleva poliittinen päätöksenteko.

³ Yhdenvertaisuudesta poikkeavan verotustavan vaatimukset on esitetty Kalle Isotalon artikkelissa ”Metsäverotuksen monimutkaistuminen” sivulla 17. Yhdenvertaisuutta tarkastellessa on syytä kiinnittää huomiota näihin vaatimuksiin.

⁴ Isotalo, 2019 s. 3

Tutkimuskysymyksinä tässä tutkielmassa ovat: ”Aiheuttaako metsävähennysjärjestelmä eriarvoisuutta metsämarkkinoilla?”, ”Mikäli metsävähennysjärjestelmä aiheuttaa eriarvoisuutta metsämarkkinoilla, tulisiko metsävähennysjärjestelmää muuttaa, jotta yhdenvertaisuus metsämarkkinoilla toteutuisi?”, ”Miten tämä mahdollinen metsävähennysjärjestelmän muuttaminen tulisi tehdä?” sekä ”Voiko metsävähennysjärjestelmän muuttamisella saavuttaa yhdenvertaisuuden toteutumisen lisäksi muita asioita, ja mitä nämä asiat mahdollisesti voisivat olla?”. Ensimmäisenä on siis selvitettävä, aiheuttaako metsävähennysjärjestelmä todellisuudessa eriarvoisuutta metsämarkkinoilla. Mikäli yhdenvertaisuus toteutuu metsämarkkinoilla, jälkimmäisiin tutkimuskysymyksiin vastaaminen ei ole tarpeen.

Edellä mainittuihin tutkimuskysymyksiin liittyen on tärkeää perehtyä huolellisesti metsävähennykseen käsitteenä, sen syntyyn, tavoitteisiin sekä siihen, miten se on aikojen kuluessa muotoutunut nykyisen kaltaiseksi. Näitä asioita tulen käsittelemään tarkemmin seuraavassa pääluvussa. Tutkimusprosessin edetessä voidaan pohtia myös koko metsävähennysjärjestelmän tarpeellisuutta, tai sen mahdollista korvattavuutta jollakin muulla jo olemassa olevalla järjestelmällä. Metsävähennyksen tarpeellisuutta tai mahdollista korvattavuutta voidaan pitää myös omana tutkimuskysymyksenään, jolloin kyseinen tutkimuskysymys on riippumaton siitä, aiheuttaako metsävähennysjärjestelmä eriarvoisuutta metsämarkkinoilla vai ei.

Lähdeaineistona tulen käyttämään tarpeen mukaan kotimaista kirjallisuutta metsän omistukseen, myyntiin ja verotukseen sekä politiikkaan liittyen, Verohallinnon ohjeita sekä oikeuskäytäntöä. Lähdeaineistoni sisältämä kirjallisuus koostuu muun muassa asiantuntijoiden teoksista ja artikkeleista sekä aihepiiriä koskevista tutkimuksista. Tärkeä osa lähdeaineistoani on oikeuskäytäntö, sillä tulen tarkastelemaan tutkielman yhteydessä esimerkiksi voimassaolevaa lainsäädäntöä. Myös esimerkiksi hallituksen esitykset sekä maa- ja metsätalousministeriön antamat selvitykset tulevat saamaan roolinsa tutkielmani osana.

1.2 Tutkielman rakenne

Tutkielma etenee sisällysluettelon osoittamalla tavalla siten, että johdantoluvun jälkeen seuraavan pääluvun aiheena on metsävähennys käsitteenä, sen historia ja tavoitteet. Kyseisen pääluvun tavoitteena on määritellä metsävähennyksen käsite, perehdyttää lukija metsävähennyksen syntyyn ja sen tavoitteisiin sekä esittää, miten metsävähennysjärjestelmä on muuttunut ajan kuluessa nykyisen kaltaiseksi. Luku on tärkeä, sillä metsävähennyksen käsitteen ja toiminnan huolellinen hallitseminen auttavat havaitsemaan metsävähennysjärjestelmän mahdollisesti aiheuttamaa eriarvoisuutta sekä muita mahdollisia ongelmia, ja ymmärtämään niihin johtavia syitä.

Tutkielman kolmas luku käsittelee metsälahjavähennyksen käsitettä ja sitä, miten se liittyy metsävähennysjärjestelmään, metsän myyntiin ja verotukseen. Metsälahjavähennykseen palaamme myös tutkielman yhdenvertaisuutta käsittelevässä luvussa, sillä metsälahjavähennykseen liittyy asioita, joita on otettava huomioon yhdenvertaisuuden toteutumisen tarkastelussa.

Neljäs luku tarkastelee metsän luovutusta ja sen verotusta. Luvun alussa tarkennetaan metsäverotuksen kohteena olevan laskentapohjan eli metsän käsite. Luku keskittyy tarkastelemaan metsän luovutusta myynnin kautta, ja jakaantuu alalukuihin sen perusteella, myydäänkö metsää sukulaiselle vai vieraalle taholle. Alalukujen tarkoituksena on vertailla metsän myyntiä eri tahoille, ja tuoda ilmi luovutustyyppeihin liittyvät erityispiirteet.

Viides luku käsittelee yhdenvertaisuuden toteutumista metsämarkkinoilla, ja pyrkii antamaan vastauksen siihen, johtaako nykyinen metsävähennysjärjestelmä eriarvoisuuteen eri metsämarkkinoilla olevien toimijoiden välillä. Yhdenvertaisuuden toteutumista metsämarkkinoilla tarkastellaan siis tässä kandidaatintutkielmassa pääasiassa metsävähennysjärjestelmän kautta. Yksi näkökulma yhdenvertaisuuden toteutumiselle on Kalle Isotalon artikkelissaan⁵ esittämä epäkohta, johon yhdenvertaisuuden tarkastelu tutkielmassa lähinnä kohdistuu. Lisäksi tarkastelun kohteena on muita mahdollisia metsävähennysjärjestelmään liittyviä, metsämarkkinoilla eriarvoisuutta aiheuttavia seikkoja, kuten metsävähennysoikeuden kohdistuminen

⁵ Isotalo, 2019 s. 3

ainoastaan luonnollisiin henkilöihin. Tarkoituksena on pohtia, löytyykö eriävälle verotuskäyttäytymiselle jokin perusteltu ja hyväksyttävä syy, minkä vuoksi verotusjärjestelmän muuttaminen yhdenvertaisemmaksi eri osapuolten välillä ei ole tarpeen. Tuloksista riippuen pohdinnan kohteena on edellä mainittujen lisäksi metsävähennysjärjestelmän mahdollinen muuttaminen yhdenvertaisuuden toteutumiseksi.

Kuudennessa luvussa käydään läpi johtopäätökset tutkielman myötä saaduista tuloksista ja pohditaan tutkielman aikana esille nousseita metsävähennysjärjestelmään liittyviä kysymyksiä.

2 METSÄVÄHENNYS KÄSITTEENÄ, HISTORIA JA TAVOITTEET

2.1 Metsävähennyksen käsite tuloverolain säännösten mukaan

Metsävähennyksien avulla metsänomistaja voi vähentää osan metsänsä hankintamenosta metsätalouden pääomatulojen verotuksessa. Tuloverolain mukaan metsävähennyksen voivat tehdä luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä sekä yhteisetuus (yhteismetsä).⁶ Poikkeuksena luonnollisen henkilön oikeuteen tehdä metsävähennys on tilanne, jossa henkilöllä hallintaoikeus kiinteistöön. Tällöin henkilöllä ei ole oikeutta tehdä metsävähennystä saamastaan puun myyntitulosta, sillä hän ei omista kiinteistöä. Tällaisessa tilanteessa omistajakaan ei voi tehdä metsävähennystä, koska metsän myyntiä ei lueta hänen tulokseen.⁷ Tuloverolain 55 § määrittelee metsävähennyksenä vähennettävän määrän seuraavasti:

Metsävähennyksen määrä on enintään 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä. Verovelvollisen verovuonna ja aikaisempina verovuosina tekemien metsävähennysten yhteismäärä vähennettynä määrällä, joka 46 §:n 8 momentin nojalla on lisätty metsän veronalaan luovutusvoittoon, ei saa ylittää 60 prosenttia verovelvollisen verovuoden lopussa omistamien metsävähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä.

Tuloverolain 55 §:n mukaan metsän hankintamenona pidetään metsän osuutta kiinteistön hankintamenosta. Kiinteistön omistusoikeuden siirtyessä vastikkeettoman saannon tapauksessa verovelvollisella on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin

⁶ Esimerkkinä yhteismetsän oikeudesta metsävähennykseen voidaan pitää korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua 1069/2/06, jossa A ja kuusi muuta henkilöä ovat sopineet metsätilan ostamisesta yhteisesti perustaakseen yhteismetsän yhteismetsälain 5 §:n mukaisesti. Kyseisessä tilanteessa kukin ostettavan metsätilan osaomistaja tulee yhteismetsän osakkaaksi sillä osuudella, joka vastaa hänen suorittamaansa osuutta kauppahinnasta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhteismetsällä on oikeus tehdä tuloverolain 55 §:n 1 momentin mukainen metsävähennys kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta siitä huolimatta, ettei perustettava yhteismetsä saa omistusoikeutta hallintaansa tulevaan osakkaiden edellä mainitulla tavalla ostamaan metsätilan. Perusteluina ratkaisulle on, että yhteismetsä on erillinen verovelvollinen, jonka tuloksi luetaan sen puun myynnistä saama tulo, josta yhteismetsän osakkaita ei veroteta. Täten on katsottava, että yhteismetsällä on sama oikeus metsävähennyksen tekemiseen kuin sen osakkailta olisi ollut, jos heitä olisi verotettu puiden myynnistä saamastaan tulosta.

⁷ Myllymäki, Myrsky, Rabinä, 2019 s. 210

edellisellä omistajalla olisi ollut. Jos vastikkeettomalla saannolla siirtyy osa luovuttajan omistamista kiinteistöistä, siirtyvän metsävähennysoikeuden määrä vastaa saannon kohteena olevan metsän hankintamenon suhteellista osuutta luovuttajan metsävähennyksen perusteena olevien hankintamenojen kokonaismäärästä.

Metsävähennys tehdään ainoastaan verovelvollisen vaatimuksesta, ja hänen tulee sitä vaatiessaan esittää selvitys sen edellytyksistä. Metsävähennyksen saamisen edellytyksenä on metsätalouden pääomatulojen saaminen metsästä, josta on tullut metsävähennyspohjaa. Verovuonna tehtävän metsävähennyksen on oltava vähintään 1 500 euroa. Pienin mahdollinen vähennys edellyttää täten 2500 euron suuruista metsätalouden pääomatuloa verovuodelta metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä. Metsävähennyksiä voi tehdä niin kauan kuin metsävähennyspohjaa on jäljellä.⁸

Seuraava alaluku käsittelee metsävähennyksen historiaa, johon kuuluu muun muassa metsävähennyksen siirtymäkausi vuodesta 1993 vuoteen 2005. Tuloverolain 140 § metsäverotuksen siirtymäkaudesta ja siirtymäkauden päättymisestä sisältää keskeisen edellytyksen metsävähennyksen myöntämiselle. Tuloverolain 140 §:n 4 momentin mukaan: ”Metsävähennys myönnetään vain metsätalouden pääomatulosta, joka on syntynyt tämän lain voimaantulon jälkeen vastikkeellisella saannolla hankitusta metsästä.” Kyseinen laki on tullut voimaan 1.1.1993 ja sitä sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa. Täten metsävähennystä ei myönnetä ennen vuotta 1993 saadusta metsätalouden pääomatulosta.

2.2 Metsävähennyksen historia

Kari Pilhjertan artikkelin ”Metsävähennys”⁹ mukaan metsävähennyksen juuret ulottuvat 1990-luvun alun suureen pääomaverouudistukseen, jolloin metsätulojen verotuksessa siirryttiin metsän laskennalliseen vuotuisen puhtaaseen tuottoon pohjautuneesta pinta-alaverotuksesta todellisiin tuloihin ja menoihin perustuvaan metsätalouden pääomatulojen verotukseen.

⁸ Verohallinto, Metsävähennys, 2019

⁹ Pilhjerta, 2009 s. 44

Kari Pilhjerta on viitannut artikkelissaan¹⁰ Puun myyntitulojen verotustyöryhmän muistioon¹¹, jonka mukaan uudessa metsäverojärjestelmässä tulisi metsätalouteen kohdistuvien menojen lisäksi saada vähentää myös osa metsän hankintamenosta myyntitulosta tehtävänä vähennyksenä eli eräänlaisena substanssipoistona. Työryhmä perusteli poistomahdollisuutta siten, että metsän hankintamenoon sisältyy maapohjan ja kasvamassa olevan puuston arvon lisäksi hankintahetkellä hakattavissa olevan puuston arvo, jonka realisoituessa metsäkiinteistön arvo vastaavasti alenee. Mallia esitetylle metsävähennyssäätelylle haettiin Ruotsissa sovelletusta metsäverotuksesta. Kyseiseen metsävähennykseen liittyvään poisto-ominaisuuteen palaamme myöhemmin tässä kandidaatintutkielmassa.

Edellä mainittu työryhmän esittämä muoto metsävähennyssäännöksestä¹² sisältyi pääpiirteissään hallituksen esitykseen uudeksi tuloverolaiksi (HE 200/1992). Hallituksen esitykseen¹³ ei kuitenkaan sisällynyt Ruotsissa sovellettavan metsävähennyssäännöksen kaltaista yhteisöille metsän hankintamenon neljäsosan suuruisena myönnettävää metsävähennysoikeutta¹⁴, vaan Suomen metsävähennysjärjestelmä koskee pelkästään luonnollisia henkilöitä.¹⁵ Metsävähennystä sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1993 toimitettavassa verotuksessa uuden tuloverolain (1525/1992) tultua voimaan 1.1.1993.

¹⁰ Pilhjerta, 2009 s. 44

¹¹ Puun myyntitulojen verotustyöryhmän muistio, valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1992:5

¹² Puun myyntitulojen verotustyöryhmän muistio, valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1992:5

¹³ Hallituksen esitys eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta, 1992

¹⁴ Pentti Lähteenojan väitöskirjan ”Metsäpolitiikka ja verotus” (Suomalainen Lakimiesyhdistys, 2000 s. 250) mukaan Ruotsin metsävähennyssäännöksessä juridisilla henkilöillä on oikeus saada metsävähennystä metsän omistusaikanaan enintään 25 prosenttia metsän hankinta-arvosta. Metsävähennys voi tällöin olla yhtenä verovuonna enintään puolet verovuoden metsävähennykseen oikeuttavasta tulosta. Ruotsin ja Suomen metsävähennysjärjestelmien välillä on myös muita eroavaisuuksia. Ruotsin metsävähennysjärjestelmä on Suomen metsävähennysjärjestelmää yksityiskohtaisempi, ja metsävähennys on mahdollista saada korotettuna tilusjärjestelyä parantavien kiinteistönluvutusten yhteydessä. Tällöin kommunalskattelagin

23 §:n mukaan luonnollisella henkilöllä on oikeus metsävähennykseen, jonka suuruus vastaa verovuoden metsävähennykseen oikeuttavaa tuloa kokonaisuudessaan. Normaalista suurempi metsävähennys voidaan myöntää ainoastaan sinä verovuonna, kun kiinteistö on saatu tai sitä seuraavana viitenä verovuotena, ja sen yhteismäärä voi olla korkeintaan puolet metsän hankinta-arvosta.

¹⁵ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 2.4.2015/888 keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö aikoi liittää vastikkeellisesti hankkimansa metsäkiinteistön perustamaansa yhteismetsälaissa tarkoitettuun yhteismetsään. Metsäkiinteistön omistusoikeus säilyi kiinteistöosakeyhtiöllä. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan yhteismetsällä ei ollut oikeutta tehdä tuloverolain 55 §:n mukaista metsävähennystä osakeyhtiön ollessa yhteisö, jolla ei ole oikeutta metsävähennyksen tekemiseen, minkä vuoksi myöskään yhteismetsällä ei ole oikeutta metsävähennykseen kiinteistöosakeyhtiön yhteismetsään liittämän metsäkiinteistön hankintamenon perusteella.

Pilhjerta esittelee artikkelissaan¹⁶ metsävähennyksen historiaa sen soveltamisen alusta nykypäivään. Artikkelin mukaan metsäverotuksen siirtymäkauden aikana 1993-2005 metsävähennyssäännöksiin ei tehty tarkistuksia¹⁷. Siirtymäkauden päätyttyä metsävähennykseen alkoi kohdistua muutosesityksiä. Artikkelissa mainitaan esimerkkeinä eduskunnassa käsiteltävät kirjalliset kysymykset KK 428/2005 vp¹⁸ ja KK 88/2006 vp¹⁹, joissa esitettiin metsävähennykselle säädetyn vuotuisen alarajan poistamista. Hallitus ei ryhtynyt alarajan poistamiseen liittyviin toimenpiteisiin kummankaan kirjallisen kysymyksen kohdalla.

27.3.2008 esitettiin Kansallinen metsäohjelma 2015²⁰, jonka yhtenä tavoitteena oli yksityismetsätalouden kannattavuuden parantaminen ja metsälöiden keskikoon kasvattaminen. Yhtenä tarvittavana toimenpiteenä ohjelmassa pidettiin metsävähennysoikeuden laajentamista, joka ohjelman mukaan kannustaisi tilakoon suurentamiseen ja aktiiviseen metsien hoitoon ja käyttöön. Metsävähennyksen laajentamisen lisäksi Kansallisessa metsäohjelmassa 2015 esitettiin myös muita metsäverotuksellisia keinoja edellä mainittujen ohjelman tavoitteiden edistämiseksi. Näitä olivat ensiharvennusten verovapaus, verovapaan hankintatyön arvon ylärajan nostaminen ja omatoimiselle metsänhoitotyölle myönnettävä verovähennys, jotka kannustaisivat lisäämään hakkuita ja hoitamaan metsiä.

23.4.2008 hallitus julkisti tukevansa metsäpoliittisia tavoitteita ja puun saatavuutta metsäteollisuuden tarpeisiin metsäverotuksen muutoksilla eli ensiharvennushakkuiden verovapaudella ja metsävähennystä kehittämällä. Kotimaisen metsäteollisuuden puun saannin turvaamiseksi puun myyntitulojen verotusta kevennettiin 23.7.2008. Kaikki metsäverotukseen kohdistuvat tuloverolain muutokset koottiin 28.11.2008 annettuun hallituksen esitykseen²¹ (HE 206/2008 vp). Metsävähennyksen osalta hallituksen esityksessä esitettiin sen soveltamisalan laajentamista ja vähennyksen määrän

¹⁶ Pilhjerta, 2009 s. 44-45

¹⁷ Metsätalouden pääomatulojen verotus sekä pinta-alaverotus oli tarpeen pitää siirtymäkaudenajan mahdollisimman stabiilina metsänomistajien vuonna 1993 koko siirtymäkauden ajaksi sitovina tekemien metsäverojarjestelmävalintojen takia. Metsänomistaja olisi saattanut aikanaan tehdä toisen verojarjestelmävalinnan, mikäli jokin tietty metsäverotuksen yksityiskohta kummassa tahansa metsäverojarjestelmässä olisi ollut sisällöltään toisenlaisena tiedossa valintaa tehtäessä.

¹⁸ Eduskunta, Kirjallinen kysymys 428/2005 vp, Metsävähennyksen viimeisen erän vuosiraja, 2005

¹⁹ Eduskunta, Kirjallinen kysymys 88/2006 vp, Metsävähennyksen alarajan poistaminen, 2006

²⁰ Maa- ja metsätalousministeriö, Kansallinen metsäohjelma 2015, 2008

²¹ Hallituksen esitys eduskunnalle eräksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi, 2008

korottamista²² sekä metsävähennyksen tulouttamismenettelyn muuttamista metsäkiinteistöjen luovutuksen yhteydessä. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan metsävähennykseen esitetyillä muutoksilla kannustettaisiin metsänomistajia myymään puuta ja lisäämään metsäomistustensa määrää. Tämän avulla pyritäisiin nostamaan metsätilojen keskikokoa ja keskittämään omistusta sellaisille omistajille, jotka harjoittavat aktiivista metsätaloutta. Kyseiset muutokset vahvistettiin 30.12.2008 lailla tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta (1085/2008). Metsäpoliittisista syistä muutokset tulivat poikkeuksellisesti sovellettavaksi ensimmäisen kerran taannehtivasti jo verovuodelta 2008 toimitettavassa verotuksessa. Vuodesta 2008 sovellettu metsävähennyssäännös on pysynyt nykyisen kaltaisena.²³

²² Nykyisin metsävähennyksen enimmäismäärä on 60 % metsän hankintamenosta. Vuosina 1993-2007 metsävähennyspohjaa muodostui 50 % metsän hankintamenosta. Metsävähennyspohja kasvoi 60 %:iin metsän hankintamenosta myös niillä metsäkiinteistöillä, joiden osalta 50 %:n vähennyspohja oli jo kokonaan tai osittain käytetty. Metsävähennyksen enimmäismäärän lisäksi metsävähennyspohjan määräytyminen muuttui samalla puhtaan kiinteistökohtaisen menettelyn sijaan metsänomistajakohdaiseksi.

²³ Pilhjerla, 2009 s. 45-47

3 METSÄLAHJAVÄHENNYS METSÄVÄHENNYKSEN TÄYDENTÄJÄNÄ

Tuloverolain mukaan metsälahjavähennyksessä on kyse siitä, että lahjalla tai lahjanluonteisella kaupalla metsää lahjaksi saaneelle henkilölle voi maksamansa lahjaveron perusteella²⁴ muodostua vähennyspohja, jota on mahdollista hyödyntää viidentoista seuraavan vuoden kuluessa metsätalouden pääomatulosta tehtävinä metsälahjavähennyksinä. Edellisessä luvussa mainitun metsävähennyksen voi saada täysimääräisenä vain vastikkeellisen saannon tapauksessa.²⁵ Koska uutta metsävähennyspohjaa ei muodostu lahjalla saatuun metsään, metsälahjavähennys on hyvä keino keventää metsätalouden pääomatulojen verotusta tapauksissa, joissa metsä on saatu lahjana. Tuloverolain mukaan edellytyksinä vähennysoikeuden saamiselle on, että metsä on saatu lahjana 1.1.2017 tai sen jälkeen, metsälahjasta on maksettu lahjavero, kyseessä ei ole perintö- ja lahjaverotuksessa tarkoitettu yhteislahja, lahjana saatuun metsään ei ole sovellettu perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennusta²⁶, ja että lahjana saatu metsä on pinta-alaltaan riittävän suuri.

Metsälahjavähennyspohjaa muodostuu, jos lahjana saadun metsämaan arvostamislain mukainen arvo ylittää 30 000 euroa. Muodostuva vähennyspohja on raja-arvon yli menevään metsämaahan kohdistuva lahjavero kerrottuna luvulla 2,4. Metsän vähimmäispinta-ala puolestaan määräytyy metsän sijaintikunnan mukaan jakamalla 30 000 euroa metsän arvostamislain mukaisella hehtaariarvolla²⁷. Vähennysoikeuden

²⁴ Vähennyspohjaa laskettaessa otetaan huomioon vain lahjana saatu metsämaa ja samalla saatu joutomaa. Vähennyspohjaa ei muodostu siitä lahjaverosta, joka on maksettu metsätalouden kaluston, rakennusten tai niiden rakennuspaikkojen arvon perusteella, vaikka lahjat olisi saatu samalla lahjakirjalla. Lahjanluonteisen kaupan tilanteessa vähennyspohjaa laskettaessa otetaan huomioon vain lahjaa vastaava osa metsämaasta. Vastaavasti kaupaksi katsottavalta osalta muodostuu oikeus metsävähennykseen.

²⁵ Mikäli metsä on luovutettu vastikkeettomasti, luovuttajan käyttämättömät metsävähennykset siirtyvät uuden metsänomistajan käyttöön. Uutta metsävähennyspohjaa ei kuitenkaan muodostu.

²⁶ Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltaminen edellyttää maatalojen sukupolvenvaihdosten kohdalla muun muassa sitä, että lahjoituksen kohteena on maatila, jolla harjoitetaan joko maataloutta tai maa- ja metsätaloutta. Kyseistä huojennussääntelyä ei sovelleta pelkkien metsätilojen lahjoitustilanteeseen. Tilanteessa, jossa lahjoituksen kohteena on kiinteistö, jolla harjoitetaan sekä maa- että metsätaloutta, lahjansaaja voi valita sovelletaanko metsäkiinteistön lahjoitukseen perintö- ja lahjaverolain huojennussääntelyä vai metsälahjavähennystä. (Myllymäki, Myrsky & Rabinä, 2019, 216).

²⁷ Metsän arvostamislain mukainen hehtaariarvo on metsän keskimääräinen vuotuinen hehtaari tuotto kerrottuna luvulla 10.

piiriin pääsee kuitenkin aina, jos metsämaan pinta-ala on vähintään 100 hehtaaria, vaikka tuottoarvo jäisikin alle 30 000 euron.

Metsälahjavähennysoikeuden voi saada vain luonnolliset henkilöt. Vähennysoikeus voi muodostua myös tilanteessa, jossa lahjansaaja harjoittaa metsätaloutta verotusyhtymässä tai yhdessä puolisonsa kanssa. Vähennysoikeuden voi saada myös muut kuin lahjan antajan lähiomaiset, jolloin vähennyspohjaa kertyy enemmän kuin tilanteessa, jossa lahjansaaja on lahjanantajan lähiomainen. Kuolinpesä voi vaatia metsälahjavähennystä vainajan kuolinvuoden verotuksessa, muttei enää kuolinvuotta seuraavana vuonna^{28, 29}

Lahjansaajalla on oikeus metsävähennykseen myös tilanteessa, jossa lahjanantaja on pidättänyt metsän hallintaoikeuden. Hallintaoikeus vaikuttaa lahjan arvoon ja pienentää metsälahjavähennyksen määrää. Lahjansaaja voi käyttää vähennysoikeuttaan hallintaoikeuden päättymisen jälkeen lahjansaajan itse myydessä metsästä puuta.³⁰

Tuloverolain 55 b §:n mukaan verovuonna tehtävä metsälahjavähennys on enintään 195 000 euroa, jollei 55 d §:stä muuta johdu³¹, ja enintään 50 prosenttia metsätalouden pääomatulosta ennen metsälahjavähennyksen tekemistä. Verovuonna ja aiemmin tehtyjen metsälahjavähennysten yhteismäärä ei saa ylittää vähennyspohjaa. Verovuonna tehtävän vähennyksen on oltava vähintään 1500 euroa.

Suomen metsäkeskuksen mukaan metsälahjavähennyksen tavoitteena on pidemmällä aikavälillä lisätä metsänomistajien elinaikanaan tekemiä omistajanvaihdoksia, alentaa metsänomistajien keski-ikää, vähentää kuolinpesämuotoista metsänomistusta, kasvattaa metsätilojen keskikokoa ja lisätä puun markkinoille tuloa.³² Metsälahjavähennyksen tavoitteiden toteutumista pyritään turvaamaan esimerkiksi metsän luovutukseen ja luovutusaikaan liittyvillä veroseuraamuksilla. Tuloverolain 55c §:n mukaan luovutettaessa vähintään 10 prosenttia lahjana saatujen metsäkiinteistöjen tai niiden osien yhteenlasketusta pinta-alasta ennen kuin 15 vuotta on kulunut lahjoituksesta, tehdyt

²⁸ Metsälahjavähennys on henkilökohtainen, eli se ei metsävähennyksen tapaan siirry perinnön tai lahjan yhteydessä. Lahjansaajan kuollessa metsälahjavähennys voidaan tehdä kuolinvuoden verotuksessa myös esimerkiksi tilanteessa, jossa puun myyjänä on lahjansaajan kuoleman jälkeen hänen kuolinpesänsä. (Myllymäki, Myrsky, Rabinä, 2019, 217).

²⁹ Verohallinto, Metsälahjavähennys, 2019

³⁰ Myllymäki, Myrsky, Rabinä, 2019 s. 217

³¹ Metsälahjavähennykseen sovelletaan Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkitykseen tukeen annettua komission asetusta (EU) N:o 1407/2013, mikä tarkoittaa sitä, että tuensaajan saamien kaikkien vähämerkityksien tukien yhteismäärä verovuoden ja kahden edellisen verovuoden aikana ei saa ylittää 200 000 euroa.

³² Suomen metsäkeskus, Metsälahjavähennyslaskuri, 2016

metsävähennykset on tuloutettava. Tällöin tehtyjen metsälahjavähennyksien yhteismäärä 20 prosentilla korotettuna lisätään luovutusvuoden metsätalouden pääomatuloon tai metsätalouden tappiolliseen pääomatuloon. Vähentämättä jäänyttä metsälahjavähennystä ei voi enää luovutuksen jälkeen vähentää.

4 METSÄN LUOVUTUS JA LUOVUTUKSEN VEROTUS

4.1 Laskentapohja ja edellytykset metsän luovutuksen verotukselle

Tämä luku käsittelee metsän luovutusta ja eri luovutustapausten veroseuraamuksia. Metsän luovutus voi tapahtua usealla eri tavalla. Tässä kandidaatintutkielmassa metsän luovutusta tarkastellaan pääasiassa myynnin näkökulmasta, jolloin luovutus voi tapahtua sukulaiselle tai vieraalle taholle. Tarvittaessa tarkastelun kohteena ovat myös muut luovutustyyppit.

Ennen varsinaisen aiheen, eli metsän luovutuksen, käsittelyä on tarpeen muodostaa käsitys metsästä tämän kandidaatintutkielman yhteydessä, sillä metsän käsite voi vaihdella asiayhteydestä ja tarkastelijasta riippuen. Aiemmin tässä kandidaatintutkielmassa määrittelimme metsävähennyksen käsitteen, ja yksi tärkeä osa kyseistä käsitettä on metsän hankintameno³³, joka on tuloverolain 55 §:n mukaan metsän (maapohjan ja puuston) osuus koko kiinteistön tai määräalan kauppahinnasta tai muusta vastikkeesta. Täten voidaan todeta metsän tarkoittavan tässä kandidaatintutkielmassa maapohjaa tai maapohjan ja puuston muodostamaa kokonaisuutta, eikä esimerkiksi pelkkää puustoa, vaikka puusto voikin rahalliselta arvoltaan muodostaa huomattavan suuren osuuden metsän arvosta maapohjan arvoon verrattuna. Tarkemman kuvauksen metsästä käsitteenä antaa Suomen metsäkeskus, jonka mukaan metsä on:

Kasvillisuuden peittämä ekosysteemi, johon kuuluu puusto ja muu kasvillisuus, maaperä sekä elollinen luonto. Maailmanlaajuisesti metsänä pidetään vähintään puolen hehtaarin laajuista aluetta, josta puiden latvukset peittävät vähintään kymmenen prosenttia ja puut kasvavat vähintään viisi metriä korkeiksi.³⁴

³³ Metsän hankintamenon yhteys metsävähennykseen ilmenee metsävähennyspohjan käsitteen kautta seuraavasti: Metsävähennyspohja on se osuus metsän hankintamenosta, josta voi saada metsävähennyksen. Metsävähennyspohja on 60 % metsän hankintamenosta.

³⁴ Suomen metsäkeskus, Metsäsanasto, 2019

Tässä kandidaatintutkielmassa keskitymme kuitenkin tarkastelemaan metsää verotuksen kautta, joten tarkastelun ulkopuolelle jäävät luonnollisesti esimerkiksi metsässä elävät eläinlajit.

Verohallinnon³⁵ mukaan metsäkiinteistöjen, eli maapohjan ja puuston, vastikkeellisiin luovutuksiin sovelletaan tuloverolain luovutusvoittosäännöksiä³⁶. Verohallinto on listannut metsätalouden luovutusvoittojen yhteyteen metsäkiinteistön luovutusvoiton määrän laskemiseen ja veron määräämiseen liittyviä erityispiirteitä, joista erityisesti tämän kandidaatintutkielman ja yhdenvertaisuusnäkökulman kannalta mielenkiintoisena voidaan pitää seuraavia mainintoja:

- ”Jos valtio, maakunta, kunta tai kuntayhtymä lunastaa itselleen metsänomistajan metsäalueita, luovutusvoitto on osittain verotonta. Näissä tilanteissa luovutushinnasta vähennetään vähintään 80 %. Osittaista verovapautta ei kuitenkaan sovelleta, jos kiinteistö luovutetaan esimerkiksi Metsähallitukselle tai muulle valtion liikelaitokselle muuhun kuin luonnonsuojelutarkoitukseen, puolustusvoimien käyttöön, tutkimustarkoituksiin tai muuhun vastaavaan yhteiskunnalliseen tarkoitukseen.”
- ”Luovutuksesta saatu voitto on verotonta, jos kiinteää omaisuutta luovutetaan valtiolle tai valtion liikelaitokselle luonnonsuojelulaissa tarkoitetuksi luonnonsuojelualueeksi.”
- ”Luovutusvoitto on myös verotonta, jos kyseessä on kiinteistön luovutus luonnonsuojelulaissa tarkoitetuksi suojelualueeksi vaihtamalla kiinteistö toiseen kiinteistöön.”
- ”Luovutusvoitto on tietyin edellytyksin verotonta myös sukupolvenvaihdoksissa. Luovutusvoitto on verotonta, jos luovutettava metsä on ollut yhteensä yli 10 vuotta metsänomistajan tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti. Luovutusvoiton verovapaus edellyttää lisäksi, että

³⁵ Verohallinto, Metsätalouden luovutusvoitot, 2019

³⁶ Tuloverolain 32 §:n mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto on veronalaista pääomatuloa. Tuloverolain 46 §:n mukaan omaisuuden luovutuksesta saadun voiton määrä lasketaan siten, että luovutushinnasta vähennetään omaisuuden hankintamenon poistamatta olevan osan ja voiton hankkimisesta olleiden menojen yhteismäärä. Luovutushinnasta vähennettävä määrä on kuitenkin aina vähintään 20 % (pois lukien yhteisön, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön saama luovutushinta), ja jos luovutettu omaisuus on ollut luovuttajalla vähintään 10 vuoden ajan, vähintään 40 % luovutushinnasta. Pääomatulon veroprosentti on 30 000 euroon asti 30 % ja 30 000 euron ylittävältä osalta 34 %.

luovutuksensaajana on yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa luovuttajan lapsi tai tämän rintaperillinen taikka luovuttajan sisar, veli, sisar- tai velipuoli. Tämän säännöksen mukainen verovapaus voidaan menettää, jos luovutuksensaaja luovuttaa samaa omaisuutta edelleen ennen kuin 5 vuotta on kulunut hänen saannostaan.”

Kyseisiä luovutusvoiton verotukseen liittyviä erityispiirteitä käsittelemme lisää myöhemmin tässä kandidaatintutkielmassa.

Tämän kandidaatintutkielman aiheena oleva metsävähennys on tuloverolain 46 §:n 8 momentin mukaan metsän luovutusvoittoon tai -tappioon tehtävä lisäys, joka siten vaikuttaa verotettavan luovutusvoiton suuruuteen. Luovutusvoittoon tai -tappioon lisätään metsän luovutuksen yhteydessä enintään määrä, joka vastaa 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta. Tuloverolain 48 §:n mukaan metsän sukulaiskauppojen luovutusvoitot on säädetty verovapaiksi. Tällöin verottamatta jäävät myös käytetyt metsävähennykset, sillä käytettyjä metsävähennyksiä ei lisätä verovapaisiin luovutusvoittoihin. Tätä sukulaistuovutuksiin ja metsävähennykseen liittyvää poikkeusta tarkastelemme lisää myöhemmin tässä kandidaatintutkielmassa.

4.2 Metsän luovutus kauppana

Tämä alaluku käsittelee metsän luovutusta kauppana. Alaluku jakautuu vielä tarkemmin seuraaviin alalukuihin sen mukaan, onko luovutuksensaajana sukulainen vai vieras taho. Tämä alaluku käsittelee metsän luovutusta kaupan kautta yleisellä tasolla keskittyen seikkoihin, jotka ovat riippumattomia myyjän ja ostajan välisestä sukulaisuussuhteesta. Seuraavat alaluvut puolestaan perehtyvät tarkemmin luovutuksensaajasta johtuviin kaupan erityispiirteisiin ottaen huomioon eri tilanteisiin liittyvät verotukselliset erityispiirteet.

Metsä- tai peltokiinteistön luovutuksen yhteydessä myyjän ja ostajan välisestä sukulaisuussuhteesta riippumatta kaupan yhteydessä ostajan maksettavaksi tulee kiinteistöjen ja rakennusten varainsiirtovero, jonka suuruus on neljä prosenttia kauppahinnasta. Varainsiirtovero maksetaan viimeistään kuuden kuukauden kuluessa

kauppakirjan tai muun sopimuksen allekirjoittamisesta.³⁷ Varainsiirtovero on yksi metsäkiinteistön luovutukseen liittyvä veroseuraus, mutta ei tämän kandidaatintutkielman varsinaisen aiheen käsittelyn kannalta olennainen seikka, joten jätämme sen käsittelyn edellä olevan maininnan varaan.

Kun kiinteistö luovutetaan kauppana, kiinteistön ostaja saa käyttöönsä metsävähennyksen, joka myöhemmin alentaa metsänomistajan puun myyntitulon verotusta. Edellisessä alaluvussa mainittiin metsävähennyksen olevan luovutusvoittoon tai -tappioon tehtävä lisäys. Käytetyt metsävähennykset verotetaan siten metsän luovutuksen yhteydessä metsävähennyksien suurentaessa metsän luovutusvoittoa. Metsävähennystä ei lisätä verovapaisiin luovutusvoittoihin, joten metsän verovapaiden sukulaistuovutusten tapauksessa myös käytetyt metsävähennykset jäävät verottamatta. Täten metsän luovutus sukulaiselle on verovapaa myös käytettyjen metsävähennysten osalta. Ostajaa tarkastellessa sukulaissuhteella ei ole merkitystä metsävähennysoikeuden saamiseen.

4.2.1 Metsän myynti sukulaiselle

Suomen metsäkeskus on listannut tilanteita, joissa metsän myynti on hyvä vaihtoehto metsän luovutukselle sukulaisten välillä. Tällaisia tilanteita ovat esimerkiksi tilanteet, joissa luopujat tarvitsevat metsätilasta rahaa, tai tavoitteena on saada metsävähennyspohjaa uusille omistajille. Uusi omistaja voi hyödyntää metsävähennystä omassa verotuksessaan myymällä puuta. Kauppa on sopiva omistajanvaihdestapa myös tilanteissa, joissa perheen metsät siirtyvät kaikkien lapsien sijasta vain yhdelle lapselle.³⁸

Metsän myynnissä erityisesti sukulaiselle yksi huomionarvoinen seikka on kaupan hinta ja lahjaverotus. Tyypillisesti käyvän arvon mukaisia kauppvoja tehdään tilanteissa, joissa metsä myydään vieraalle taholle, kun taas lahjanluonteisia kauppvoja tilanteissa, joissa metsän myyjä ja ostaja ovat keskenään sukulaissia. Esimerkiksi myöhemmin tässä alaluvussa käsiteltävässä metsän sukupolvenvaihdoksessa käytetään yleensä lahjanluonteista kauppvaa. Käyvän arvon mukaisia kauppvoja ovat kaupat, joissa

³⁷ Verohallinto, Kiinteistön ostaja – muista varainsiirtovero ja lainhuuto tai kirjaaminen, 2017

³⁸ Suomen metsäkeskus, Metsätilan omistajanvaihdos kauppana, 2016

kauppahinta on yli kolme neljäsosaa käyvästä arvosta. Perintö- ja lahjaverolain 18 §:n 3 momentin mukaan tilanteessa, jossa vastike on enintään kolme neljäsosaa käyvästä hinnasta, katsotaan käyvän hinnan ja vastikkeen ero lahjaksi. Luovutus jaetaan tällöin tuloverolain 47 §:n 5 momentin mukaan maksetun hinnan ja käyvän arvon perusteella vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan. Luovutusvoiton määrä puolestaan lasketaan siten, että saadusta luovutushinnasta vähennetään vain vastikkeellisesti luovutettua osaa vastaava osa omaisuuden hankintamenosta. Lisäksi lahjanluonteisessa kaupassa lahjan osuus verotetaan lahjaverolain mukaisesti³⁹.⁴⁰

Aikaisemmin tässä alaluvussa mainittiin metsän myynnin olevan hyvä vaihtoehto metsän luovutukseen sukulaisten välillä muun muassa silloin, jos tarkoituksena on saada metsävähennyspohjaa uusille omistajille⁴¹. Edellä käsitelty lahjanluonteinen kauppa on tyypillinen sukulaisten välisen kaupan tyyppi. Lahjan tai perinnön perusteella ei muodostu uutta metsävähennyspohjaa. Mikäli lahjanantajalla tai perinnönjättäjällä on ollut käyttämätöntä metsävähennyspohjaa, uusi metsänomistaja voi siirtää tästä vähennyspohjasta käyttöönsä osuuden, joka vastaa saatua metsäomaisuutta.⁴² Jos sukulaisten välisellä metsäkaupalla pyritään mahdollisimman suureen metsävähennyspohjaan, kaupan on täten oltava käyvän arvon mukainen, jotta osaa metsästä ei lueta lahjaksi.

³⁹ Perintö- ja lahjaverolain 18 §:n mukaan lahjaveroa on suoritettava, kun omaisuus siirtyy lahjanantajalta toiselle, ”jos lahjanantaja tai lahjansaaja asui lahjoitushetkellä Suomessa” sekä ”Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta sekä sellaisen yhteisön osakkeista tai osuuksista, jonka varoista enemmän kuin 50 % muodostuu Suomessa olevasta kiinteästä omaisuudesta.” Lahjaveron suuruus määräytyy lahjanantajan ja lahjansaajan välisen sukulaisuussuhteen mukaan, ja lahjaverasteikot on määritelty perintö- ja lahjaverolain 19 a §:ssä.

⁴⁰ Metsän myynnin ja lahjaverotuksen yhteyden lisäksi lahjaverotus liittyy myös metsävähennykseen. Tästä esimerkkinä voidaan pitää korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua KHO:2013:158, jossa A oli myynyt verovuonna lahjanluonteisella kaupalla puolet viidestä metsätilasta 22 000 euron kauppahinnalla. Luovutuksen käyväksi arvoksi oli lahjaverotuksessa vahvistettu 56 128 euroa ja lahjan osuudeksi 34 128 euroa. Vastikkeellinen osuus myydyn omaisuuden käyvästä arvosta oli 39,2 prosenttia. A oli käyttänyt metsävähennystä enemmän kuin 60 prosenttia metsätilan hankintamenosta 56 564,30 eurosta. Asiaan liittyvänä kysymyksenä oli se, että lasketaanko luovutusvoittoon eli tässä tapauksessa 173,21 euron luovutustappioon lisättävä metsävähennyksen määrä lahjanluonteisessa kaupassa koko hankintamenosta 56 564,30 eurosta vai vastikkeellisen osan hankintamenosta 22 173,81 eurosta. Hallinto-oikeuden mukaan lahjanluonteisen kaupan vastikkeellisen osuuden hankintamenon laskemisesta on säädetty tuloverolain 47 §:n 5 momentissa, jonka mukaan vastikkeellisesti luovutetun osuuden hankintamenoksi katsotaan siihen kohdistuva osa omaisuuden hankintamenosta. Kun otetaan huomioon mainittu säännös, on myös myyntivoittoon lisättävää metsävähennyksen määrää laskettaessa käytettävä laskentaperusteena tuota vastikkeellisen osan suhteellista osuutta hankintamenosta eli 22 173,21 euroa, josta laskien lisättävä 60 prosenttia on 13 303,93 euroa. Korkein hallinto-oikeus hylkäsi Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön valituksen.

⁴¹ Suomen metsäkeskus, Metsätilan omistajanvaihdos kauppana, 2016

⁴² Verohallinto, Metsävähennys, 2019

Aiemmin tässä tutkielmassa esiteltiin metsäkiinteistön luovutusvoiton määrän laskemiseen ja veron määräämiseen liittyviä erityispiirteitä⁴³. Näistä yksi liittyi metsän sukupolvenvaihdokseen, joka voi tietyin edellytyksin olla verovapaa. Tutkielmassa aikaisemmin mainittujen metsän omistusaikaa, luovuttajan ja ostajan sukulaisuussuhdetta ja metsän edelleen luovutusta koskevien seikkojen lisäksi kyseessä on oltava metsätilan myyjän metsätalouteen kuuluvan kiinteän omaisuuden myynti, ja myyjän on pitänyt harjoittaa kaupan kohteena olevalla tilalla metsätaloutta⁴⁴. Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa ”Maatilan sukupolvenvaihdos verotuksessa” käsitellään maa- ja metsätalouden sukupolvenvaihdokseen liittyviä veroseuraamuksia. Ohjeen mukaan maatalouden harjoittamisena pidetään maataloustuotteiden tuottamista myyntiin. Pelkkää tuki- ja vuokratulojen saamista ei täten pidetä maatalouden harjoittamisena. Ohje koskee myös metsätalouden harjoittamista⁴⁵. Myyjän harjoittaessa tilalla pelkästään metsätaloutta, verovapaus koskee ainoastaan metsää, eikä maatalousmaata tai maatalousrakennuksia.⁴⁶ Kaikkien edellä mainittujen ehtojen täytyessä maa- ja metsätilan sukupolvenvaihdokseen liittyvä kauppa on vapautettu kokonaan luovutusvoittoverosta.

Edellä mainittujen ehtojen lisäksi sukupolvenvaihdosluovutus on verovapaa myös tilanteissa, joissa muut verovapaan luovutuksen edellytykset täyttyvät, vaikka luovuttaja ei olisi harjoittanut aktiivista maa- tai metsätaloutta tilakauppaan asti. Tästä esimerkkinä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2010:25⁴⁷, jonka mukaan maa- tai metsätalouden lopettamisesta huolimatta luovutus on myyjälle verovapaa, ellei omaisuus ole siirtynyt muun toiminnan kuin maa- tai metsätalouden käyttöön.

⁴³ Verohallinto, Metsätalouden luovutusvoitot, 2019

⁴⁴ Suomen metsäkeskus, Metsän omistajanvaihdos kauppana, 2016

⁴⁵ Ohjeessa käsitellään pääasiassa maatilan sukupolvenvaihdoksen verotusta. Samat asiat pätevät kuitenkin myös metsätilan tapauksessa. Täten tässä kandidaatintutkielmassa Verohallinnon syventävään vero-ohjeeseen ”Maatilan sukupolvenvaihdos verotuksessa” viitattaessa käsitellään samalla myös metsätilan sukupolvenvaihdosta.

⁴⁶ Verohallinnon syventävä vero-ohje, Maatilan sukupolvenvaihdos verotuksessa, 2018

⁴⁷ Ratkaisussa puoliset olivat viljelleet yli 10 vuoden ajan omistamaansa maatilaa. Oman maatalouden harjoittamisen jälkeen vuonna 1995 pellot oli vuokrattu ulkopuoliselle viljelijälle. Pellosta saatu vuokratulo oli verotettu maatalouden tuloverolain mukaan. Vuonna 2004 maatilasta oli tehty sukupolvenvaihdosluovutus, jossa ostajina olivat puolisoitten tytär aviopuolisoineen. Hallinto-oikeus katsoi, että tuloverolain 48 §:n 1 momentin 3 kohdan säännöstä luovutusvoiton verovapaudesta voitiin pellon osalta soveltaa. Säännös ei edellyttänyt, että luovuttajan on harjoitettava aktiivisesti maataloutta juuri ennen luovutusta. Korkein hallinto-oikeus ei Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön valituksesta muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä.

Metsätilojen sukupolvenvaihdoksia on pyritty edistämään poliittisen päätöksenteon turvin. Muun muassa hallituksen esityksen HE 158/2016 tavoitteena on edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, kasvattaa metsätilakokoa, edistää yrittäjämäistä metsätaloutta ja lisätä puun tarjontaa. Tuloverolain sukupolvenvaihdoksen tapauksessa veronhuojennus tulee luopujan hyväksi ja kannustaa metsätalouden tai muun yritystoiminnan harjoittajaa myymään yrityksen lähisukulaisille vieraiden sijasta. Huojennus voi edistää myös siirtyvän yritystoiminnan jatkajien asemaa ja siten välillisesti yrityksen liiketoimintaedellytyksiä, jos myyjä verovapauden johdosta tyytyy pienempään kauppahintaan.⁴⁸

Metsän voi halutessaan myydä sukulaiselle verovapaasti myös ilman, että kyseessä olisi metsän sukupolvenvaihdos. Tuloverolain 48 §:n mukaan metsän luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa harjoittamaansa maatalouteen tai metsätalouteen kuuluvaa kiinteää omaisuutta, ja saajana on joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa hänen lapsensa tai tämän rintaperillinen taikka hänen sisarensa, veljensä, sisarpuolensa tai velipuolensa ja jos omaisuus on ollut yhteensä yli 10 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti. Näiden edellytysten täytyessä myös pelkkä metsän myynti sukulaiselle on säädetty verovapaaksi.

Yhtenä verotuksen tavoitteena on ihmisten käyttäytymisen ohjaaminen haluttuun suuntaan. Tässä alaluvussa esiteltyn metsätilojen sukupolvenvaihdokseen liittyvä verohuojennus on perusteltu muun muassa siten, että sen tavoitteena on edistää yrittäjämäistä metsätaloutta. Aikaisemmin mainittujen perustelujen mukaan verohuojennus tulee metsätilasta luopuvan hyväksi, mutta se voi silti välillisesti edistää myös metsätilan jatkajan asemaa. Tällöin sukupolvenvaihdokseen liittyvä verohuojennus on kansantaloudellisesti perusteltu, sillä yksittäisten ihmisten hyödyn lisäksi se lisää työpaikkoja ja verotuloja Suomessa. Samoin pelkkä metsän verovapaa sukulaisluovutus voi johtaa vastaaviin positiivisiin seurauksiin esimerkiksi tilanteessa, jossa metsän sukulaiseltaan ostava innostuu metsätalouden harjoittamisesta ja ryhtyy metsäalan yrittäjäksi.

⁴⁸ Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi, 2016

4.2.2 Metsän myynti vieraalle taholle

Metsän myyntiin vieraalle taholle ei liity vastaavia verohuojennuksia kuin tilanteeseen, jossa metsä myydään lähisukulaiselle. Vieraalle myyntiä voidaan kuitenkin pitää kannattavana vaihtoehtona tilanteessa, jossa metsätilasta halutaan luopua, mutta lähisuvusta ei löydy jatkajaa metsätilan harjoittamiseen.

Yksi tämän kandidaatintutkielman johdannossa esitetyistä tutkimuskysymyksistä on, että aiheuttaako metsävähennysjärjestelmä eriarvoisuutta metsämarkkinoilla. Kysymykseen vastaamiseksi on ensin muun muassa verrattava eri tahoille tapahtuvien luovutusten verotuksellisia piirteitä, kuten veroetuja ja -haittoja, ja pohtia tätä kautta yhdenvertaisuuden toteutumista. Metsän sukulaistuotuksiin liittyvät veroedut eivät ole ainoita Suomen lainsäädännössä olevia luovutusvoittoihin liittyviä veroetuja⁴⁹, joten miksi juuri metsävähennysjärjestelmän kohdalla ne aiheuttaisivat eriarvoisuutta?

Tutkielman alussa esitettiin Kalle Isotalon artikkelissaan⁵⁰ mainitsema epäkohta metsävähennysjärjestelmään liittyen. Isotalon mukaan verovapaan sukulaiskaupan ja metsävähennyksen yhdistelmän veroetu suhteessa normaaliin metsäkauppaan on iso, minkä vuoksi nykyinen metsävähennysjärjestelmä vääristää metsämarkkinoita aiheuttaen eriarvoisuutta eri metsämarkkinoilla olevien toimijoiden välille. Metsän myynnin ollessa verovapaa, ostajalle muodostuu metsävähennysoikeutta samoin perustein kuin veronalaisten luovutusten tapauksessa. Yleensä esimerkiksi verovapaiden luovutusten tapauksessa tappiot on säädetty vähennyskelvottomiksi, joten olisiko siten yhdenvertaisuuden toteutumisen kannalta vastaavasti parempi vaihtoehto, jos metsän verovapaiden luovutusten yhteydessä metsävähennysoikeutta ei muodostuisi? Muun muassa tähän kysymykseen annetaan vastaus tämän kandidaatintutkielman seuraavassa luvussa.

Seuraava luku käsittelee tutkielman varsinaista kysymystä: ”Aiheuttaako metsävähennysjärjestelmä eriarvoisuutta metsämarkkinoilla?”. Tarkoituksena on saada

⁴⁹ Tuloverolain 48 §:n mukaan maa- ja metsätalouteen kuuluvan kiinteän omaisuuden luovutuksen lisäksi omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuuden tai sellaisen yhtiön osakkeita ja osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään 10 prosentin omistusosuuteen mainitussa yhtiössä ja saajana on joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa hänen lapsensa tai tämän rintaperillinen taikka hänen sisarensa, veljensä, sisarpuolensa tai velipuolensa ja jos omaisuus on ollut yhteensä yli 10 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti.

⁵⁰ Isotalo, 2019 s. 3

vastaus yhdenvertaisuuskysymykseen vertaamalla edellä esitettyjä verotuksellisia näkökulmia metsän myyntiin liittyen.

5 YHDENVERTAISUUS METSÄMARKKINOILLA

5.1 Metsävähennys metsän luovutuksen yhteydessä

Aiemmin tässä kandidaatintutkielmassa esitetyssä Kalle Isotalon artikkelissa ”Metsäverotuksen monimutkaistuminen”⁵¹ viitattiin tuloverolain 48 §:ään, jonka mukaan metsän sukulaiskauppojen luovutusvoitot on säädetty verovapaiksi, ja sukulaiskauppojen tapauksessa metsän omistusaikainen arvonnousu ja mahdolliset käytetyt metsävähennykset jäävät verottamatta, sillä käytettyä metsävähennystä ei lisätä verovapaisiin luovutusvoittoihin. Kuitenkin ostajalle muodostuu metsävähennysoikeutta samoin perustein kuin myyjälle veronalaisten luovutusten tapauksessa. Aiemmin totesimme metsävähennyksen olevan tuloverolain 46 §:n 8 momentin mukaan metsän luovutusvoittoon tai -tappioon tehtävä lisäys. Sukulaiskaupan tilanteessa käytettyä metsävähennystä ei siis lisätä luovutusvoittoihin. Aiheuttaako tämä eriarvoisuutta metsämarkkinoilla?

Koska tuloverolain 48 §:n mukaan metsän sukulaiskauppojen luovutusvoitot on säädetty verovapaiksi, käytetyn metsävähennyksen lisääminen luovutusvoittoihin ainoastaan suurentaisi luovutusvoiton määrää, mutta ei ratkaisisi mahdollista eriarvoisuusongelmaa, mikäli luovutusvoittoa ei edelleenkään verotettaisi. Täten käytetyn metsävähennyksen lisääminen luovutusvoittoon olisi turhaa, sillä se ei johtaisi veroseuraamuksiin. Käytetyn metsävähennyksen verottaminen puolestaan aiheuttaisi sen, että metsän sukulaisluovutukset eivät olisi enää täysin verovapaita luovutuksia.

Edellä mainittu metsän sukulaiskauppoihin liittyvä verovapaus ei ole ainoa tapa luovuttaa omaisuutta Suomessa verovapaasti. Tuloverolain 48 § on metsän sukulaisluovutuksen verovapautta koskeva säännös. Kyseinen pykälä ei rajoitu koskemaan pelkkää metsän verovapaata luovutusta, vaan sen lisäksi se voi koskea luovuttajan harjoittamaa maatalouteen kuuluvaa kiinteää omaisuutta, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osuutta tai sellaisen yhtiön osakkeita tai osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään 10

⁵¹ Isotalo, 2019 s. 3

prosentin omistusosuuteen mainitussa yhtiössä. Kaikkien näiden luovutusten verovapauden edellytyksenä on se, että saajana on joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa luovuttajan lapsi tai tämän rintaperillinen, sisar, veli, sisarpuoli tai velipuoli, ja että omaisuus on ollut yhteensä yli 10 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti. Mikäli metsän sukulaisluovutukset säädettäisiin veronalaisiksi luovutuksiksi, säännös ei olisi linjassa muiden sukulaisille luovutettavien omaisuuksien verokohtelun kanssa, jotka ovat säädetty verovapaiksi. Tällöin voisimme havaita eriarvoisuutta puolestaan eri omaisuuslajien verokohtelun välillä.

Sukulaisluovutuksien lisäksi Suomessa on myös muita (metsän) luovutuksiin liittyviä veroetuja. Esimerkkeinä tästä ovat seuraavat tutkielman alussa esitetyt maininnat⁵² metsäkiinteistön luovutusvoiton määrän laskemiseen ja veron määrittämiseen liittyvistä erityispiirteistä: Valtion, maakunnan, kunnan tai kuntayhtymän lunastaessa itselleen metsänomistajan metsäalueita, hankintahintana käytetään 80 prosentin hankintameno-olettamaa. Luovutuksesta saatu voitto on kokonaan verotonta, jos kiinteää omaisuutta luovutetaan valtiolle tai valtion liikelaitokselle luonnonsuojelulaissa tarkoitetuksi luonnonsuojelualueeksi. Veroetujen tai -haittojen taustalla on yleensä jokin ihmisten käyttäytymisen ohjaamiseen johtava syy. Esimerkiksi sukulaisluovutuksiin liittyvien veroetujen tarkoituksena on lisätä metsän sukulaisluovutuksia verotuksen keinoin. Tämän yleisesti tiedossa olevan periaatteen, jonka takana on hyväksyttävä syy, vuoksi pelkkää sukulaisluovutuksiin liittyvää veroetua ei voida pitää sellaisena eriarvoisuuteen johtavana seikkana metsämarkkinoilla, jonka vuoksi metsäverotusta olisi muutettava.

Edellä esitettyjen seikkojen lisäksi myös Kari Pilhjerta on esittänyt artikkelissaan⁵³ yhden syyn sille, miksi metsävähennystä ei lisätä verovapaaseen luovutusvoittoon. Artikkelin mukaan tehdyn metsävähennyksen määrä on tuloverolain muutosten (1085/2008) voimaantuloon saakka vähennetty tuloverolain 47.2 §:n mukaan hankintamenosta metsäkiinteistön luovutusvoiton määrää laskettaessa. Tämä siksi, ettei metsän hankintamenoa vähennettäisi kahteen kertaan, ensin metsävähennyksenä metsätalouden pääomatuloista ja uudelleen luovutusvoiton verotuksessa. Menettely on osaltaan estänyt sen, että välittömästi metsän hankkimisen jälkeen tehdään mahdollisimman suuri puukauppa, hyödynnettäisiin metsävähennystä puun myynnistä

⁵² Verohallinto, Metsätalouden luovutusvoitot, 2019

⁵³ Pilhjerta, 2009 s. 54

aiheutuvan veron minimoimiseksi ja tämän jälkeen myytäisiin metsäkiinteistö mahdollisimman suurella luovutustappiolla.

Kari Pilhjertan artikkelin⁵⁴ mukaan metsävähennyksen muuttuessa verovelvolliskohtaiseksi, käytetyn metsävähennyksen käsittely kiinteistön edelleenluovutusten yhteydessä oli tarkistettava. Lausuntokierroksella käyneessä luonnoksessa hallituksen esitykseksi metsäverotuksen muutoksista esitettiin artikkelin mukaan käytetyn metsävähennyksen lukemista metsätalouden pääomatuloksi. Tällöin tuloverolain 55 §:ään olisi lisätty uusi momentti, jonka mukaan verovelvollisen luovuttaessa metsäkiinteistön metsätalouden pääomatulosta vähennetty metsävähennys luettaisiin verovelvollisen metsätalouden pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa enintään 60 prosenttia luovutetun metsäkiinteistön hankintamenosta. Vastaavasti luovutusvoiton verotuksessa metsän hankintameno olisi ollut täysimääräisesti vähennyskelpoinen. Esityksestä annetuissa lausunnoissa edellä esitetty tuloutusmalli tyrmättiin, sillä se olisi kiristänyt verotusta erityisesti tilanteissa, joissa metsävähennyksen tuloutus oli aiemmin peittynyt koko luovutusvoiton tuloverolain 48.1 §:n mukaiseen verovapauteen.

Hallituksen esityksessä (HE 206/2008 vp)⁵⁵ todettiin tarkoituksenmukaisemmaksi ratkaisuksi metsävähennyksen käsittelylle metsäkiinteistön vastikkeellisen luovutuksen yhteydessä, että metsävähennys lisätään luovutusvoittoon luovutusvoiton laskennan yhteydessä. Metsäkiinteistön sukupolvenvaihdostilanteisiin ei esitetty muutoksia, joten nämä luovutukset säilyivät verovapaina. Tuloverolain muutoksella (1085/2008) kumottiin tuloverolain 47.2 § ja lisättiin 46 §:ään uusi 8 momentti, jonka mukaan ”Metsän luovutusvoittoon lisätään 55 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen määrä, kuitenkin enintään määrä, joka vastaa 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintamenosta.”⁵⁶

⁵⁴ Pilhjerta, 2009 s. 54-55

⁵⁵ Hallituksen esitys eduskunnalle eräksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi, 2008

⁵⁶ Pilhjerta, 2009 s. 55

5.2 Muita näkökulmia yhdenvertaisuuden toteutumiseen metsämarkkinoilla

Kalle Isotalon artikkelissaan⁵⁷ esittämä metsävähennysjärjestelmään liittyvä epäkohta ei liity suoraan siihen, ettei käytettyjä metsävähennyksiä lisätä verovapaisiin luovutusvoittoihin. Edellä esitetty artikkeliin liittyvä pohdinta metsävähennysten lisäämisestä myös verovapaisiin luovutusvoittoihin liittyy välillisesti Isotalon varsinaiseen ongelmaan, eli siihen, että Isotalon mukaan metsävähennysjärjestelmä syrjii ammattimaisia metsätaloudenharjoittajia⁵⁸.

Isotalo tarkastelee asiaa artikkelissaan⁵⁹ ammattimaisten metsätaloudenharjoittajien näkökulmasta. Tällöin metsävähennysjärjestelmä Isotalon mukaan syrjii heitä sen vuoksi, että verovapaan sukulaisluovutuksen ja metsävähennyksen veroetu suhteessa normaaliin metsäkauppaan on iso, jolloin metsän myynti vieraalle ei ole kannattavaa. Aikaisemmin tässä kandidaatintutkielmassa olemme käsitelleet verovapaita sukulaisluovutuksia ja niiden taustalla olevia poliittisia perusteluja. Esimerkiksi tutkielmassa aiemmin esitetyn hallituksen esityksen HE 158/2016⁶⁰ tavoitteena on edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, kasvattaa metsätilakokoa, edistää yrittäjämäistä metsätaloutta ja lisätä puun tarjontaa. Tällöin verovapaiden sukulaisluovutuksien ja sukupolvenvaihdoksien avulla pyritään yksilöjen toimintaa tukemalla muun muassa lisäämään yrittäjämäistä metsätaloutta, joka puolestaan lisää verotuloja Suomessa. Tällä tavalla saadaan laajennettua metsätaloustoimintaa kohdistumaan myös uusiin henkilöihin aikaisempien ammatinharjoittajien lisäksi.

Toisiko metsävähennysoikeuden poistaminen verovapaiden sukulaiskauppojen ostajalta lisää yhdenvertaisuutta metsämarkkinoille? Tämä kysymys nousi esille jo aikaisemmin metsän myyntiä vieraalle taholle käsittelevässä alaluvussa. Tällöin ainakaan edellä mainittu verovapaiden sukulaisluovutusten ja metsävähennyksen muodostama veroetu suhteessa normaaliin metsäkauppaan ei muodostuisi niin suureksi.

⁵⁷ Isotalo, 2019 s. 3

⁵⁸ Isotalon epäkohtaa metsävähennysjärjestelmään liittyen esitellään tarkemmin tämän kandidaatintutkielman Johdanto -kappaleen alussa.

⁵⁹ Isotalo, 2019 s. 3

⁶⁰ Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi, 2016

Toisaalta, kun otetaan huomioon metsävähennyksen taustalla olevat tavoitteet⁶¹, ei metsävähennysoikeuden kaventamisella saavutettaisi kyseisiä tavoitteita sukulaiskaupalla metsänsä ostaneen kohdalla. Metsävähennyksen yhtenä tarkoituksena on kannustaa metsänomistajia myymään puuta, sillä metsävähennyksen avulla metsänomistaja voi vähentää osan metsänsä hankintamenosta metsätalouden pääomatulojen verotuksessa. Metsävähennysoikeuden poistaminen metsän ostajalta sukulaiskauppojen tilanteessa ei motivoi metsänomistajaa lisäämään puun myyntiään. Täten metsävähennysoikeuden pitäminen ennallaan on perusteltua metsävähennysoikeuden tavoitteisiin vedoten.

Metsävähennyksen käsitteen määrittelyn yhteydessä totesimme, että metsävähennykseen on tuloverolain mukaan oikeutettuja luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä sekä yhteisetuus (yhteismetsä). Toisin kuin Ruotsissa⁶², järjestelmän ulkopuolelle on jätetty juridiset henkilöt. Tällöin luonnolliset ja juridiset henkilöt on asetettu eriarvoiseen asemaan metsävähennysoikeuden suhteen. Yksi syy tälle on se, että Suomen verojärjestelmä tyypillisesti tukee yksilön toimintaa parhaaksi katsomallaan tavalla, ja monet veroedut ja -huojennukset koskevatkin juuri luonnollisen henkilön verotusta. Täten verotuksen yksilöä suosivaa piirrettä ei voida pitää sellaisena seikkana, jonka vuoksi metsävähennysjärjestelmää olisi muutettava.

Metsävähennyksen lisäksi myös metsälahjavähennystä voidaan tarkastella yhdenvertaisuuden toteutumisen näkökulmasta. Matti Urpilaisen artikkelin ”Eläketulon lisävero ja metsälahjavähennys perustuslakikysymyksinä” mukaan metsälahjavähennys on soveltamisalaltaan rajattu elinkeinopoliittinen veronhuojennus, jolla on merkitystä perustuslain 6 §:n mukaisen yhdenvertaisuusarvioinnin kannalta. Urpilainen on listannut artikkelissaan metsälahjavähennyksen piirteitä, jotka voidaan ottaa huomioon yhdenvertaisuusarvioinnin yhteydessä:

- ”metsälahjavähennys merkitsee poikkeusta verotuksessa yleisesti sovellettaviin periaatteisiin”

⁶¹ Metsävähennyksen tavoitteet on määritelty hallituksen esityksessä eduskunnalle eräiksi metsäverotusta koskeviksi muutoksiksi, 2008. Nämä ovat puun myynnin ja metsäomistusten määrän lisääminen, joiden avulla pyritään nostamaan metsätilojen keskikokoa ja keskittämään omistusta sellaisille omistajille, jotka harjoittavat aktiivista metsätaloutta,

⁶² Ruotsin metsäverojärjestelmään tutustutaan tämän kandidaatintutkielman toisessa, metsäverotuksen historiaa, käsittelevässä luvussa.

- ”metsälahjavähennys ei koske kaikkia metsäomaisuuden lahjoituksia, vaan ainoastaan hehtaarimääräisen kynnysarvon ylittäviä lahjoituksia”
- ”metsälahjavähennyksen arvo kasvaa aluksi lahjoitettavan metsän hehtaarimäärän kasvaessa”
- ”huojennuksen toteuttaminen edellyttää, että lahjansaaja myy puustoa”.⁶³

Vain metsälahjavähennyksen soveltamisalaan kuuluvilla lahjansaajilla on erityissääntelyn nojalla mahdollisuus vähentää aiemmin maksamaansa lahjaveroa pääomatuloistaan ja siten saada osa maksetusta lahjaverosta takaisin puuston myynnin yhteydessä. Tämän seikan vuoksi Urpilaisen artikkelin mukaan metsälahjavähennys asettaa sen soveltamisalaan kuuluvat lahjansaajat verotuksellisesti parempaan asemaan kuin muunlaista omaisuutta lahjaksi saavat lahjansaajat. Lisäksi metsälahjavähennys asettaa metsäomaisuutta vastikkeetta saaneiden vertailussa lahjansaajat perinnönsaajia parempaan asemaan, koska metsälahjavähennys koskee pelkästään metsäomaisuuden lahjoittamista.⁶⁴

Hallituksen esityksessä HE 158/2016 vp tarkastellaan metsälahjavähennyksen suhdetta perustuslakiin. Esityksessä on otettu esille perustuslain 6 §:n 1 momentti, joka sisältää vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Kyseinen yhdenvertaisuussäännös ei kuitenkaan edellytä kaikkien ihmisten kaikissa suhteissa samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia. Hallituksen esityksessä mainitaan myös, että lainsäädännölle on ominaista tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisten erilainen kohtelu muun muassa tosiasiallisen tasa-arvon edistämiseksi. Täten hallituksen esityksen mukaan metsälahjavähennykseen liittyvästä huojennuksesta aiheutuvaa ihmisten erilaista kohtelua voidaan pitää hyväksyttävänä ja oikeasuhtaisena huojennuksen tavoitteet ja vaikutukset huomioon ottaen.⁶⁵

⁶³ Urpilainen, 2017, s. 176

⁶⁴ Urpilainen, 2017, s. 176

⁶⁵ Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi, 2016

6 TUTKIELMAN JOHTOPÄÄTÖKSET

Kalle Isotalo on esittänyt artikkelissaan⁶⁶ vaatimukset yhdenvertaisuudesta poikkeavalle verotuskäyttäytymiselle. Nämä vaatimukset ovat, että poikkeamiselle on hyväksyttävä tavoite, poikkeaminen edistää tavoitteen toteutumista ja poikkeamisen määrä on järkevä suhteessa tavoitteeseen. Tässä kandidaatintutkielmassa pohdimme, aiheuttaako metsävähennysjärjestelmä eriarvoisuutta metsämarkkinoilla. Kuten tutkielmassa on aiemmin todettu, metsävähennysjärjestelmä asettaa metsämarkkinoilla olevat toimijat eriarvoiseen asemaan, jolloin metsävähennysjärjestelmän voidaan ajatella aiheuttavan eriarvoisuutta metsämarkkinoilla. Kuitenkin metsävähennysjärjestelmään liittyvä tavallisesta poikkeava verotuskäyttäytyminen täyttää edellä mainitut vaatimukset. Täten metsävähennysjärjestelmän aiheuttaman eriarvoisuuden voidaan todeta olevan sellainen, että se ei aiheuta toimia järjestelmän muuttamiseksi.

Yhtenä tämän kandidaatintutkielman tutkimuskysymyksistä on, että ”Voiko metsävähennysjärjestelmän muuttamisella saavuttaa yhdenvertaisuuden toteutumisen lisäksi muita asioita, ja mitä nämä asiat mahdollisesti voisivat olla?”. Tutkimuskysymyksen taustalla on ajatus, että jos metsävähennysjärjestelmää muuttaisi siten, että se parantaisi ammattimaisten metsätaloudenharjoittajien asemaa, voisi tästä mahdollisesti seurata enemmän metsätalouden verotuloja ammattimaisten metsätaloudenharjoittajien laajentaessa metsätaloustoimintaansa entisestään. Tutkielman edetessä kävi ilmi, että metsävähennyksen tavoitteena on puun myynnin ja metsäomistusten määrän lisääminen. Nykyisen metsävähennysjärjestelmän tapauksessa kansantaloudelliset seuraukset olisivat siten samat kuin edellä mainitussa tilanteessa, jossa ammattimaiset metsätaloudenharjoittajat laajentavat metsätaloustoimintaansa entisestään, mikäli yksityisten metsänomistajien metsän omistaminen saadaan muutettua passiivisesta aktiiviseksi. Erona näiden kahden mallin välillä on se, että nykyisen järjestelmän tapauksessa edunsaajana on niin sanottu tavallinen verovelvollinen, mikä on tyypillistä Suomen verojärjestelmälle, jossa yksilön toimia pyritään tukemaan parhaaksi katsotulla tavalla. Lisäksi tutkielmassa

⁶⁶ Isotalo, 2019 s. 17

esiteltiin metsän verovapaiden sukulaisluovutusten ja sukupolvenvaihdosten tavoitteet, jotka ovat yllä mainittujen vaatimusten mukaisia, joten metsävähennysjärjestelmää ei ole tarpeen muuttaa näidenkään seikkojen osalta.

Yksi tutkielman johdannossa esille noussut asia oli metsävähennysjärjestelmän tarpeellisuus ja sen mahdollinen korvattavuus jollakin jo olemassa olevalla järjestelmällä. Kyseistä asiaa voidaan pitää jopa yhtenä tutkimuskysymyksistä, vaikkei se saanutkaan sijaa varsinaisessa tutkielmassa, vaan sen käsittely jää lähinnä tämän luvun sisältävien pohdintojen varaan. Metsävähennysjärjestelmää voidaan pitää tarpeellisena, sillä sen tarkoitukset ovat monin tavoin varsin positiiviset. Tutkielman johdannossa mainittiin metsänomistajien keski-ikä olevan tällä hetkellä noin 62 vuotta⁶⁷. Muun muassa metsänomistajien ikääntyminen, kaupungistuminen ja koulutuksen lisääntyminen vaikuttavat metsänomistajien määrään. Esimerkiksi verotukien, kuten metsävähennyksien, avulla voidaan vaikuttaa ihmisten halukkuuteen omistaa ja käyttää metsää.

Metsävähennystä voidaan verrata käyttöomaisuudesta tehtäviin poistoihin. Poistojärjestelmässä on kyse siitä, että käyttöomaisuuden⁶⁸ hankintameno jaksetaan taloudellisen käyttöajan mukaan kuluiksi eri vuosille, jolloin verovuonna tehdyn poiston määrä pienentää käyttöomaisuuden jäljellä olevaa poistamatonta hankintamenoa. Jäljellä olevaa poistamatonta hankintamenoa kutsutaan menojäännökseksi, ja siitä lasketaan seuraavan vuoden poisto. Kulumattomasta käyttöomaisuudesta, eli esimerkiksi maa-alueista, ei voi tehdä poistoja, sillä maa-alueiden arvon voidaan ajatella pysyvän muuttumattomana ajan kuluessa.⁶⁹ Metsävähennyksen historiaa käsittelevässä alaluvussa viittasimme Kari Pilhjertan artikkeliin⁷⁰, jossa mainittiin Puun myyntitulojen verotustyöryhmän muistiossa⁷¹ ensimmäisen kerran esitetty metsän hankintamenoon liittyvä poisto-ominaisuus⁷². Muun muassa metsän uusiutumisen ja tutkielmassa esitettyjen metsäverotukseen liittyvien erityispiirteiden vuoksi

⁶⁷ Suomen Metsäkeskus, Metsätilan omistajanvaihdos, 2016

⁶⁸ Käyttöomaisuutta on elinkeinotoimintaan kuuluva omaisuus, joka on tarkoitettu elinkeinotoiminnan pysyvään käyttöön, esimerkiksi elinkeinotoiminnan käytössä olevat rakennukset, koneet, kalusto ja muut hyödykkeet, joita käytetään elinkeinotoiminnassa.

⁶⁹ Verohallinto, Poistot käyttöomaisuudesta, 2019

⁷⁰ Pilhjerta, 2009 s. 44

⁷¹ Puun myyntitulojen verotustyöryhmän muistio, valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1992:5

⁷² Kertauksen vuoksi poistomahdollisuutta perusteltiin siten, että metsän hankintamenoon sisältyy maapohjan ja kasvamassa olevan puuston arvon lisäksi hankintahetkellä hakattavissa olevan puuston arvo, jonka realisoituessa metsäkiinteistön arvo vastaavasti alenee.

metsävähennysjärjestelmään liittyvän poistomahdollisuuden korvaaminen esimerkiksi käyttöomaisuuden poistojärjestelmällä saattaisi mutkistaa järjestelmää entisestään. Tämän vuoksi voidaan pitää tarpeellisena pitää metsävähennys erillään käyttöomaisuuden poistoista.

Metsävähennys sekä metsälahjavähennys ovat verotukia, eli verolainsäädännössä tukemistarkoituksessa määriteltyjä poikkeuksia verotuksen normaalista perusrakenteesta eli niin sanotusta normiverojärjestelmästä. Verotuilla tarkoitetaan siis verovapauksia, verovähennyksiä, alempia verokantoja ja muita niihin rinnastettavia keinoja, joiden avulla tuetaan jotain tiettyä elinkeinoa tai verovelvollisryhmää. Verotuet eroavat suorista tuista siten, että ne eivät pääasiassa näy budjetin menomomenteilla, vaan tuki toteutuu saamatta jääneinä verotuloina. Metsälahjavähennyksen euromääräinen vuosittainen arvo vuosina 2018-2020 on 13 miljoonaa euroa. Metsävähennyksen kohdalla arvo on vaihdellut siten, että vuonna 2018 arvo on 64 miljoonaa euroa, vuonna 2019 66 miljoonaa euroa ja vuonna 2020 69 miljoonaa euroa.⁷³ Metsävähennyksen merkitys on siten euromääräisesti huomattavasti metsälahjavähennystä suurempi.

Edellä mainittuja lukuja tulkittaessa on syytä perehtyä verotukien arvojen esittämistapaan. Verotukien arvot esitetään arvioina kokonaisverotuottovaikutuksesta, jolla tarkoitetaan verovelvollisille, tai kääntäen kaikille veronsaajille, kohdistuvaa verotuottovaikutusta. Verotukia tarkasteltaessa on otettava huomioon, että verotukien euromäärä ei kerro verotuen vaikuttavuuden suuruudesta. Verotuen vaikutusten arvioinnissa on peilattava sen aiheuttamia kustannuksia ja hyötyjä tuen tavoitteisiin nähden, jotka voivat puolestaan olla monitahoisia. Lisäksi verotukeen voi sisältyä useita, epätäsmällisesti muotoiltuja tavoitteita tai on mahdollista, että verotuen käyttöönoton yhteydessä tavoitteita ei ole huolellisesti määritelty. Verotuki saattaa myös olla ristiriidassa muiden politiikkatavoitteiden kanssa. Tämän vuoksi verotukia tulisi arvioida suhteessa niiden erilaisiin tavoitteisiin ottaen edellä mainitut ristiriidat huomioon.⁷⁴

⁷³ Valtiovarainministeriö, Verotuet 2018-2020

⁷⁴ Valtiovarainministeriö. Verotuet 2018-2020